

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch 3Partner Steuerberatung OG, Geblergasse 95/12, 1170 Wien, über die Beschwerde vom 16.2.2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 25. Jänner 2018 betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2012 bis 2015, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf) ist im Baugewerbe tätig. Strittig ist als Ergebnis der Lohnsteuerprüfung, ob die vom Arbeitgeber an seine Beschäftigten bezahlten Weggelder (Fahrtkostenvergütungen) steuerpflichtigen Arbeitslohn darstellen und damit in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag (DB) und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) einbezogen werden müssen.

Dieser Frage ging folgendes Verwaltungsgeschehen voran:

Im Zuge der **Lohnsteuerprüfung** wurde festgestellt, dass die Bf ihren Mitarbeitern pro Tag 1,55 Euro als sogenanntes Wegegeld gewährte, wenn diese Mitarbeiter auf auswärtigen Baustellen tätig wurden. Über Befragen durch das Prüfungsorgan habe die Bf angegeben, dass die Arbeitnehmer mit Firmenfahrzeugen zur Baustelle befördert würden. Die Bezahlung des Wegegeldes an diese, welches steuerfrei erfolgt sei, sollte diese zu einem pfleglichen Umgang

mit den Firmenfahrzeugen anhalten. Nachweise über Fahrtkosten der Arbeitnehmer konnten nicht vorgelegt werden.

Der Begriff „Wegegeld“ sei 2004 aus dem Kollektivvertrag entfernt und durch die Fahrtkostenvergütung ersetzt worden. Es bestehe daher auch bei Vorliegen der Voraussetzungen kein arbeitsrechtlicher Anspruch mehr.

Als Voraussetzung für die steuerfreie Berücksichtigung sei ein Einzelnachweis der tatsächlichen Kosten dem Grunde und der Höhe nach erforderlich. Diese Nachweise seien im Zuge der Prüfung nicht erbracht worden. Daher bestehe keine Steuerfreiheit für das Wegegeld.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Lohnsteuerprüfung und setzte die auf das Wegegeld entfallende Lohnsteuer mit Haftungsbescheiden und den Dienstgeberbeitrag sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mittels **Abgabenbescheiden** fest.

Gegen die Abgabenbescheide betreffend Dienstgeberbeitrag sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wurde **Einspruch** erhoben. Die Bf führte darin aus, dass die Wegegelder laut Kollektivvertrag abgabenfrei seien. Gemäß § 9 Abschnitt III des KV haben Arbeitnehmer, die mehr als 3 km von ihrer Arbeitsstätte (Baustelle) entfernt wohnen, Anspruch auf eine Fahrtkostenvergütung für eine einmalige tägliche Hin- und Rückfahrt mittels eines Verkehrsmittels zum billigsten Tarif. Diese Fahrtkostenvergütung sei gänzlich abgabenfrei. Es sei nicht erforderlich, tatsächlich ein Ticket vorzulegen, sondern es genüge der Nachweis, was dieses gekostet hätte. Alle darüber hinaus bezahlten Fahrtkostenvergütungen seien vollständig abgabenpflichtig.

Auch im Buch Lohnsteuer Manz Verlag werde geschrieben: *„Vergütungen des Arbeitgebers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind beitragsfrei, insoweit die Kosten für das Massenbeförderungsmittel nicht überschritten werden (§ 49 Abs 3 Z 20 ASVG).“*

Daher habe die Bf jedem Bauarbeiter 1,55 Euro pro Arbeitstag für Fahrten zur Baustelle, die sich ständig ändere, bezahlt.

Es werde daher um Korrektur der Abgabenbeträge für DB und DZ ersucht.

Das Finanzamt entschied über die Beschwerde mit abweisender **Beschwerdevorentscheidung**. In der Begründung wurde ausgeführt, dass der Begriff Wegegeld seit 2004 aus dem Kollektivvertrag entfernt worden sei und durch Fahrtkostenvergütungen ersetzt worden sei. Es bestehe daher kein arbeitsrechtlicher Anspruch mehr auf Wegegeld. Für Fahrtkostenvergütungen seien arbeitsrechtliche Ansprüche für die Steuer- und Abgabenfreiheit ohne Bedeutung.

Die Bf habe im Zuge der Prüfung angegeben, dass die Mitarbeiter mit Firmenfahrzeugen zu den Baustellen befördert würden und die Bezahlung des steuerfreien Wegegeldes die Mitarbeiter

zu einem pfleglichen Umgang mit den Firmenbussen anhalten sollten. In späterer Folge sei diese Aussage abgeändert worden. Das Wegegeld sollte die Aufwendungen der Arbeitnehmer für die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel zur Fahrt auf die Baustellen pauschal abdecken. Es konnten jedoch keine Nachweise oder Belege über die Fahrtkosten der Arbeitnehmer vorgelegt werden. Als Voraussetzung für die steuerfreie Berücksichtigung dieser Ersätze sei nach § 3 Z 16b EStG 1988 immer ein Einzelnachweis der tatsächlichen Kosten dem Grunde und der Höhe nach erforderlich. Diese Nachweise seien im Zuge der Lohnsteuerprüfung nicht erbracht worden. Es bestehe daher keine Abgabefreiheit für diese Bezüge. Die erste Aussage der Bf über die Benützung von Firmenbussen zur Baustelle und der sich daraus ergebende Widerspruch, dass Kosten ersetzt würden, die gar nicht anfielen, stütze diese Beurteilung.

Die Bf erhob Einspruch (**Vorlageantrag**) gegen diese Beschwerdeentscheidung. In der Begründung führte die Bf aus:

Während der Prüfung habe sich herausgestellt, dass der Prüfer die Fahrtkosten, früher genannt Wegegelder, versteuern wollte. Er habe die Bf auf die Wirtschaftskammer verwiesen, wo die Bf die Information bekommen sollte, dass für die Bf kein Recht bestünde, diese Gelder abgabefrei zu verrechnen. Die Bf habe sich nach diesem Gespräch schriftlich an die Wirtschaftskammer gewandt, um eine korrekte Antwort zu erhalten. In der Folge zitierte die Bf die gestellte Frage und die Antwort:

„Frage: Aufwandsentschädigung Wegegeld: Die Firma berechne für jeden Mitarbeiter diese Gelder; Firmenautoabstellen an der Stadtgrenze Wien und jeder Mitarbeiter bekomme zusätzlich pro Tag 1,55 Euro (kurz/lange Woche) solch eine kleine Vergütung. Bis jetzt habe ich nur die LSt von diesen Geldern abgeführt.

Unterliegt diese Aufwandsentschädigung dem SV- und auch DB-, DZ-, Kommunalsteuer-Pflicht?

Wenn: ja/nein/teilweise pflichtig: warum?

Gemäß § 9 Abschnitt III des KV haben Arbeitnehmer, die mehr als 3 km von ihrer Arbeitsstätte (Baustelle) entfernt wohnen, Anspruch auf eine Fahrtkostenvergütung für eine einmalige tägliche Hin- und Rückfahrt mittels eines Verkehrsmittels zum billigsten Tarif. Diese Fahrtkostenvergütung ist gänzlich abgabefrei. Es ist nicht erforderlich, hier tatsächlich zB ein Busticket vorzulegen, sondern nur einen Nachweis, wieviel dieses gekostet hat bzw hätte. Alle darüber hinaus bezahlten Fahrtkostenvergütungen (auch km-Geld) sind vollständig abgabepflichtig.“

Diese Antwort habe die Bf dem Prüfer sofort nach Erhalt im Jahr 2017 vorgelegt. Die Bf habe die Bautätigkeiten in Wien ausgeführt und die Bauarbeiter seien in Wien wohnhaft gewesen. Die Baustellen hätten sich ständig geändert und die Mitarbeiter hätten zu den Baustellen

kommen müssen. Die Bf habe niemals geäußert, dass den Mitarbeitern Firmenautos für die Fahrten von der Wohnung zur Baustelle zur Verfügung gestellt worden wären. Der Prüfer habe übersehen, dass es in Wien ein strenges Gesetz bezüglich Parken gäbe und das ganze Gebiet von Wien den Parkzonen bis 22 Uhr unterliege. Niemals sei behauptet worden, dass das Firmenauto vor der Wohnung jedes Mitarbeiters stehe, da die Bf keine Parkplätze oder Garage miete.

In der Unterlage des Steuerservice des Wirtschaftsbundes stehe geschrieben, dass *„beruflich veranlasste Fahrtkosten unabhängig vom Anspruch auf Taggeld und von der Entfernung steuerfrei ausbezahlt werden“* – diese Aussage lege die Bf bei, die bis jetzt aktuell sei.

Zusätzlich habe die Bf eine Information von Dr. Christoph Wiesinger, Bauinnung Wien, vom 16.10.2017 für den Prüfer gebracht. Demnach brauche die Bf nur einen Nachweis, dh von den Wiener Linien das Ticket runterladen und vorzeigen, ob diese die täglichen Fahrtkosten überstiegen oder nicht. Im Fall der Bf überstiegen die Wegegelder den Ticketpreis nicht, sie seien also steuerfrei. Übersteigen die Wegegelder den Ticketpreis, dann entstünde eine kleine Differenz, die man versteuern müsse, aber nicht die gesamten Fahrtkosten, die der Prüfer abgerechnet habe.

Während des Gespräches in der NÖGKK Bezirksstelle Wr Neustadt am 18.1.2018 habe der Prüfer geäußert: *„Ich arbeite nur nach eigener Ansicht“*. Die Bf widersetzte sich dieser Anschauung.

Die Bf ersuchte daher, der Beschwerde stattzugeben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht ist bei seiner Entscheidung von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

Die Bf ist im Baugewerbe tätig.

Ihre Dienstnehmer müssen zur Vornahme ihrer Dienstverrichtungen auf den diversen Baustellen tätig werden, die sich in Wien befinden und immer wieder ändern.

Die Dienstnehmer sind in Wien wohnhaft.

Die Dienstnehmer gelangen teilweise mit den Firmenfahrzeugen zu den Baustellen. Teilweise müssen sie die Firmenfahrzeuge an der Stadtgrenze abholen und am Ende des Arbeitstages wieder abstellen und von der Stadtgrenze ihren Heimweg antreten.

Die Bf hat keine Aufzeichnungen darüber vorgelegt, wann und ob welche Dienstnehmer zu den Baustellen mit Firmenfahrzeugen gelangen oder ob sie diese unter Benutzung öffentlicher oder privater Verkehrsmittel aufsuchen, insbesondere daher, ob und welchen Mitarbeitern an welchen Arbeitstagen für die Fahrten zur Baustelle Kosten erwachsen sind.

2. Beweiswürdigung

Das Bundesfinanzgericht gelangte aufgrund folgender Beweiswürdigung zu dem angeführten Sachverhalt:

Der Prüfer hat angegeben, dass die Bf zuerst vorgebracht hätte, dass die Mitarbeiter mit den Firmenfahrzeugen zu den Baustellen fahren oder gebracht werden. In späterer Folge im Zuge des Rechtsmittelverfahrens hat die Bf in Abrede gestellt, diese Angaben gemacht zu haben. Vielmehr sei es so, dass auf Grund der Parkraumbewirtschaftung in Wien die Firmenfahrzeuge bei der Stadtgrenze abgestellt werden müssten, wo sie dann auch vor Antritt der Fahrt zu den Baustellen abgeholt werden müssten. Diese beiden Angaben stehen in Widerspruch zueinander.

Festgestellt wird, dass die Parkraumbewirtschaftung in Wien im Streitzeitraum 2012 bis 2015 noch nicht flächendeckend erfolgte, sondern nur einige Bezirke betroffen waren. So waren im Jahr 2012 nur die Bezirke 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9 und der 20. Bezirk betroffen, ab 1.10.2012 kamen Teile des 12., 14., 15., 16. und 17. Bezirks dazu. Ab 1.1.2013 unterlag der 15. Bezirk der vollen Parkraumbewirtschaftung. Es verblieben daher noch mehrere Bezirke in Wien, welche keine Parkraumbewirtschaftung hatten und wo die Fahrzeuge daher abgestellt werden konnten. Wie die Erfahrung gezeigt hatte, sind die Parkenden soweit als möglich auf die naheliegenden freien Bezirke ausgewichen. Erst nach dem Streitzeitraum ab 2016 und Folgejahre kamen nach und nach die restlichen Bezirke dazu. Das Vorbringen der Bf, dass auf Grund der Parkraumbewirtschaftung die Fahrzeuge in Wien nicht hätten über Nacht abgestellt werden können, trifft für den Streitzeitraum daher nur teilweise zu.

Wenn die Bf nun vorbringt, dass sie nie vorgebracht hätte, dass die Arbeitnehmer mit den Firmenfahrzeugen zu den Baustellen gelangten, so erhebt sich für das Gericht die Frage, wie denn der Prüfer zu dieser Darstellung gelangen sollte, wenn die Bf das nie so vorgebracht hätte.

Dass der Prüfer Sachverhalte erfindet, ist eher nicht anzunehmen. Es entspricht auch der allgemeinen Lebenserfahrung, dass die Dienstnehmer teilweise mit den Firmenfahrzeugen an ihren Wohnort fahren, ist es doch ökonomischer als die Fahrzeuge irgendwo abzustellen und den Reise- und Zeitaufwand als auch den Treibstoffverbrauch auf diese Weise zu erhöhen. Für einen aufmerksamen Beobachter ist immer wieder feststellbar, dass Baufirmenfahrzeuge beim Wohnort des Mitarbeiters geparkt sind. Das Gericht geht daher davon aus, dass die Mitarbeiter sowohl mit den Firmenfahrzeugen von der Baustelle und zur Baustelle gefahren sind, als auch,

in Abhängigkeit von der Parksituation, die Firmenfahrzeuge an der Stadtgrenze abgestellt haben und von dort den Heimweg an ihren Wohnort angetreten haben. Mit der flächendeckenden Parkraumbewirtschaftung weit nach dem Streitzeitraum wird vermutlich nur mehr die Variante Abstellen des Fahrzeuges an der Stadtgrenze verblieben sein, was aber für die Entscheidung über den Streitzeitraum nicht von Relevanz ist.

Vorstellbar ist daher, dass Firmenfahrzeuge teilweise bei den Mitarbeitern abgestellt werden konnten, abhängig davon, ob sich ihr Wohnsitz in Wien in jenen Bezirken befand, die von der Parkraumbewirtschaftung nicht betroffen waren und wo sich die jeweilige Baustelle befand. Befand sich Baustelle und Wohnsitz des Mitarbeiters in einem Gebiet, wo Parkraumbewirtschaftung in Form von Kurzparkzonen gegeben war, wurde vermutlich das Abstellen an der Stadtgrenze gewählt.

Weiters geht das Gericht davon aus, dass mit dem Fahrzeug - unabhängig von der Stadtgrenze oder dem Gemeindegebiet in Wien - nicht nur der fahrende Mitarbeiter befördert wurde, sondern vom Fahrer erfahrungsgemäß noch weitere Mitarbeiter unterwegs zusteigen konnten und mitbefördert wurden. Den Mitarbeitern könnten daher teilweise Kosten erwachsen sein, teilweise auch nicht. Um dies festzustellen, hätte es geeigneter Aufzeichnungen seitens der Bf bedurft.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Nach § 26 Z 4 EStG 1988 gehören Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tages- und Nächtigungsgelder gezahlt werden, nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers

- seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder
- so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann.

Bei Arbeitnehmern, die ihre Dienstreise vom Wohnort antreten, tritt an die Stelle des Dienstortes der Wohnort.

In § 3 Abs 1 EStG 1988 wurde mit der RK-Novelle 2007, BGBl I 2007/45 Ziffer 16b eingefügt, deren erste beide Sätze lauten (§ 3 Abs 1 Z 16b EStG 1988) :

Von der Einkommensteuer sind befreit: Vom Arbeitgeber als Reiseaufwandsentschädigungen gezahlte Tagesgelder und Nächtigungsgelder, soweit sie nicht gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 zu berücksichtigen sind, die für eine

- Außendiensttätigkeit (zB Kundenbesuche, Patrouillendienste, Servicedienste),
- Fahrttätigkeit (zB Zustelldienste, Taxifahrten, Linienverkehr, Transportfahrten außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers),
- Baustellen- und Montagetätigkeit außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers,
- Arbeitskräfteüberlassung nach dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz, BGBl Nr. 196/1988, oder eine
- vorübergehende Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde

gewährt werden, soweit der Arbeitgeber aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß § 68 Abs 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 zur Zahlung verpflichtet ist. Die Tagesgelder dürfen die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen.

Kann im Falle des § 68 Abs 5 Z 6 EStG 1988 keine Betriebsvereinbarung abgeschlossen werden, weil ein Betriebsrat nicht gebildet werden kann, ist von einer Verpflichtung des Arbeitgebers auszugehen, wenn eine vertragliche Vereinbarung für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern vorliegt.

Reiseaufwandsentschädigungen sind nicht steuerfrei, soweit sie anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohnes oder üblicher Lohnerhöhungen geleistet werden. Vom Arbeitgeber können für Fahrten zu einer Baustelle oder zu einem Einsatzort für Montage- und Servicetätigkeit, die unmittelbar von der Wohnung angetreten werden, Fahrtkostenvergütungen nach dieser Bestimmung behandelt werden oder das Pendlerpauschale im Sinne des § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 beim Steuerabzug vom Arbeitslohn berücksichtigt werden. Wird vom Arbeitgeber für diese Fahrten ein Pendlerpauschale im Sinne des § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 berücksichtigt, stellen Fahrtkostenersätze bis zur Höhe des Pendlerpauschales steuerpflichtigen Arbeitslohn dar.

Dienstreisen und die dafür bezahlten Beträge sind belegmäßig nachzuweisen; darunter ist sowohl der Nachweis des Vorliegens einer Dienstreise iSd § 26 Z 4, als auch die Einhaltung der betraglichen Beschränkungen zu verstehen. Weiters bezieht sich die Ersatzleistung des Arbeitgebers jeweils auf konkrete Aufwendungen einer bestimmten Dienstreise - also auf die zu einer bestimmten Zeit, auf einer bestimmten Strecke, zu einem bestimmten Ziel und mit einem bestimmten Dienstzweck anfallenden Reisekosten (E 30.01.2003, 99/15/0215; E 27.11.2017, 2015/15/0026). Der Nachweis hat das Datum, die Dauer, das Ziel und den Zweck der einzelnen Dienstreise zeitnah darzulegen. Eine nachträgliche Beweisführung kann den Nachweis durch zeitnahe Aufzeichnungen nicht ersetzen und eine bloße Glaubhaftmachung reicht nicht aus; die Richtigkeit muss für das Finanzamt stets leicht überprüfbar sein (VwGH 22.4.1992, 87/14/0192; VwGH 20.6.2000, 98/15/0068).

Monatlich, ohne den Nachweis einer konkreten Dienstreise, pauschal gewährte Reisekostenersätze sind steuerpflichtig, selbst wenn die betroffenen Dienstnehmer nach der Lebenserfahrung tatsächlich ein von dem Pauschale umfasstes Ausmaß an Dienstreisen antreten. Nichtsdestotrotz wird der monatliche Pauschalbetrag nicht aus Anlass konkreter Dienstreisen gewährt und erfüllt daher nicht die Voraussetzung eines Nachweises dem Grunde nach (E 27.11.2017, 2015/15/0026; EStG, Kommentar, *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, § 26, Tz 53).

Nach übereinstimmender Lehre und Rechtsprechung sind Reiseaufwandsentschädigungen (Fahrtkostenvergütungen, Tages- und Nächtigungsgelder) nach § 26 Z 4 EStG 1988 (bzw § 3 Abs 1 Z 16b EStG 1988) somit nachzuweisen. Beim Ersatz tatsächlicher Aufwendungen hat dieser Nachweis durch entsprechende Belege dem Grunde und der Höhe nach, beim Ersatz durch Pauschbeträge gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 gleichfalls durch Belege dem Grunde nach zu erfolgen. Nur mit einwandfreiem Nachweis belegte pauschale Reisekostenvergütungen dürfen steuerfrei behandelt werden (VwGH 12.1.1983, 81/13/0090; EStG, Kommentar, *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, § 26, Tz 54).

Die Richtigkeit des vom Arbeitgeber vorgenommenen Lohnsteuerabzuges muss jederzeit für das Finanzamt leicht nachprüfbar, vor allem aus Lohnbüchern, Geschäftsbüchern und sonstigen Unterlagen ersichtlich sein. Unter einem Nachweis dem Grunde nach versteht man dabei einen Nachweis, dass im Einzelnen eine Dienstreise vorliegt und die Taggelder und die Fahrtkostenvergütungen des § 26 Z 4 EStG 1988 nicht überschritten werden. Dies ist durch Datum, Dauer, Ziel und Zweck der Dienstreise dazulegen und entsprechend zu belegen.

Die Leistung des Arbeitgebers ist dabei der Ersatz konkreter Aufwendungen für eine bestimmte Dienstreise. Eine solche Konkretisierung muss bereits bei der Leistung des Arbeitgebers für jede einzelne Dienstreise gegeben sein und der Zahlung zugrunde liegen. Eine Schätzung von Reisekostenersätzen in Anlehnung an Reisekostenaufzeichnungen anderer Veranlagungsjahre kommt daher nicht in Betracht (VwGH 22.4.1992, 87/14/0192).

Für den vorliegenden Fall bedeutet das:

Aufgrund der Formulierung des § 3 Abs 1 Z 16b EStG 1988, dass Reiseaufwandsentschädigungen von der Einkommensteuer befreit sind, „soweit sie nicht gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 zu berücksichtigen sind“, ist vorrangig das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen des § 26 Z 4 EStG 1988 zu überprüfen. Es ist daher im Sinne der dazu ergangenen Rechtsprechung festzustellen, ob tatsächlich Dienstreisen vorliegen und es sich daher tatsächlich um Kostenersätze handelt, denn nur diese sind steuerfrei. Eine Überprüfung, ob tatsächliche Kosten ersetzt wurden, ist nur an Hand von geeigneten Aufzeichnungen des Arbeitgebers festzustellen. Nur aus den Unterlagen kann festgestellt werden, ob und inwieweit es sich um nicht steuerbare oder steuerfreie Kostenersätze handelt.

Die Bf hat weder im Prüfungsverfahren noch im Beschwerdeverfahren Unterlagen oder Aufzeichnungen vorgelegt, aus denen die Frage der tatsächlichen Dienstreisen zweifelsfrei beantwortet werden kann. Dem Gericht ist es daher nicht möglich, festzustellen, ob die gezahlten Fahrkostenvergütungen einen nicht steuerbaren Ersatz von Kosten für Dienstreisen oder steuerpflichtige Lohnzahlung mangels Ersatz von tatsächlichen Kosten darstellen. Die pauschal gewährten Fahrkostenvergütungen können daher nicht als steuerfrei behandelt werden.

Nichts Anderes ergibt sich unter der Anwendung des § 3 Abs 1 Z 16b EStG 1988, da auch in diesem Falle ein Nachweis der tatsächlichen Dienstreisen und Kosten erforderlich ist, um festzustellen, dass es sich bei den gewährten Zahlungen nicht um steuerpflichtigen Arbeitslohn, sondern um steuerfreien Kostenersatz handelt.

Wie bereits in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt, wurde die Steuerfreiheit auf Grund des fehlenden Nachweises der Dienstreisen verwehrt. Die Bf ist in der Folge im Vorlageantrag dieser Tatsache nicht entgegengetreten, sodass auch das Bundesfinanzgericht von einem fehlenden Nachweis ausgehen musste. Hierbei geht es insbesondere nicht um die Vorlage eines Tickets für die Fahrten, sondern um den Nachweis, dass der betreffende Arbeitnehmer an jenen Tagen, für die der Kostenersatz gewährt wurde, tatsächlich Aufwendungen aus Anlass einer Dienstreise tätigen musste, um an den Ort der Dienstverrichtung zu gelangen. Dieser Nachweis ergab sich nicht aus den vorgelegten Lohnunterlagen und wurde dieser auch im späteren Verfahren nicht beigebracht. Das Gericht konnte daher nicht feststellen, ob die Reisekostenvergütungen als Ersatz für entstandene Fahrkosten entstanden waren.

Die Bf bringt vor, dass die Fahrkostenvergütungen nach den diversen eingeholten Auskünften steuerfrei zu behandeln seien. Dieser Rechtsansicht wird weder in der Beschwerdevorentscheidung noch in dieser Entscheidung widersprochen. Die Besteuerung dieser Fahrkostenvergütungen erfolgt allein auf Grund des fehlenden Nachweises, dass es sich um einen Ersatz tatsächlicher Kosten für Dienstreisen handelt.

Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag:

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann gemäß § 201 Abs 1 BAO nach Maßgabe des § 201 Abs 2 BAO und muss nach Maßgabe des § 201 Abs 3 BAO auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Gemäß § 201 Abs 2 BAO Z 3 BAO kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

§ 303 BAO nennt als Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens, dass

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 41 Abs 1 FLAG 1967 haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten. Dienstnehmer sind unter anderem Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1988 stehen. Gemäß § 41 Abs 3 FLAG 1967 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen.

Gemäß § 41 Abs 2 FLAG 1967 sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs 4 ASVG, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Gemäß § 41 Abs 3 FLAG 1967 ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs 4 ASVG.

Gemäß § 41 Abs 5 FLAG 1967 beträgt der Beitrag 4,5 v.H. der Beitragsgrundlage.

Die Regelungen des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ), welcher von der in § 41 FLAG 1967 festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, finden sich in § 122 Abs 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Gemäß § 47 Abs 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Bezogen auf den „Neuerungstatbestand“ ist somit erforderlich, dass für die Abgabenbehörde im Verfahren nicht geltend gemachte Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, wenn die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Voraussetzung für die Festsetzung ist daher, dass entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages noch nicht bekannt waren und dass diese Umstände nachträglich neu hervorkommen (etwa im Zuge einer Außenprüfung).

Im gegenständlichen Fall kam erst im Rahmen der Prüfung der lohnabhängigen Abgaben durch die NÖGKK (GPLA-Prüfung) hervor, dass die Bf für die ausbezahlten Fahrtkostenvergütungen keine ausreichenden Nachweise in den Unterlagen hatte.

Auf § 201 Abs 2 Z 3 BAO gestützte Festsetzungen liegen stets im Ermessen, dies unabhängig davon, ob sie auf Antrag oder von Amts wegen erfolgen können (vgl Ritz, BAO6, § 201 Tz 38).

Da sich die Selbstberechnung von DB und DZ als unrichtig erwies, kann eine Festsetzung von DB und DZ für die genannten Jahre erfolgen. Es handelt sich dabei um eine Ermessensentscheidung.

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich gemäß § 20 BAO in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Die maßgebenden Kriterien für die Übung des Ermessens ergeben sich primär aus der Ermessen einräumenden Bestimmung. In der Regel sind sie lediglich erschließbar aus dem Zweck der Norm (vgl Ritz, aaO, § 20 , Tz 5).

Die Ermessensübung hat sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren. Daher ist bei einer Festsetzung nach § 201 BAO, die sich nach den Kriterien der Wiederaufnahmen der Verfahren (§ 303 BAO) richtet, insbesondere der Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu beachten (vgl Ritz, aaO, § 20 , Tz 8 und die dort wiedergegebene Judikatur und Literatur).

Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die „Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei“, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben (vgl Ritz, aaO, § 20 , Tz 7).

Da nicht erkennbar ist, welche berechtigten Interessen der Bf der korrekten Festsetzung der genannten Abgaben entgegenstehen könnten, andererseits ein Interesse der Allgemeinheit an der gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen besteht, erscheint die Festsetzung nicht unbillig. Im Hinblick darauf, dass die Festsetzung zu einer nicht unerheblichen Nachforderung an DB und DZ führt, stehen ihr auch nicht das Gebot der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit entgegen.

Aus diesem Grunde war der Beschwerde der Erfolg zu versagen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die im gegenständlichen Verfahren aufgeworfenen Rechtsfragen konnten aufgrund des Wortlautes des Gesetzes und der dazu ergangenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 12.1.1983, 81/13/0090; VwGH 22.4.1992, 87/14/0192; VwGH 30.01.2003, 99/15/0215; VwGH 27.11.2017, 2015/15/0026; VwGH 22.4.1992, 87/14/0192; VwGH 20.6.2000, 98/15/0068; VwGH 27.11.2017, 2015/15/0026) beantwortet werden. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung lagen somit nicht vor.

Aus diesem Grunde wurde die Revision für unzulässig erklärt.

Wien, am 28. September 2022